

Warszawa, 3 listopada 2014 r.

mgr Joanna Małkowska

Praca doktorska pt.: Dostosowanie krajowej terminologii podatkowej do terminologii podatkowej dyrektyw unijnych a prawidłowość ich implementacji na przykładzie Polski

Promotor: Prof. dr hab. Hanna Litwińczuk

Wydział Prawa i Administracji Uniwersytetu Warszawskiego

Autoreferat

1.

Podsumowując analizę w zakresie dostosowania krajowej terminologii podatkowej do terminologii podatkowej dyrektyw unijnych, należy przede wszystkim podnieść, że dotychczasowe podejście prawodawcy polskiego opierało się na założeniu, że ma on całkowitą swobodę doboru i definiowania używanej terminologii w myśl art. 288 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej¹ (dalej jako: „TFUE”), który w zakresie dyrektyw stanowi: „Dyrektywa wiąże każde Państwo Członkowskie, do którego jest kierowana, w odniesieniu do rezultatu, który ma być osiągnięty, pozostawia jednak organom krajowym swobodę wyboru formy i środków.” Jak wynika z przeprowadzonej analizy, swoboda ta jest jednak istotnie ograniczona, szczególnie wobec pojęć zdefiniowanych przez prawodawcę unijnego. W konsekwencji prawidłowość implementacji unijnego prawa podatkowego od strony terminologicznej do polskiego systemu prawa podatkowego należy ocenić jako niezadowalającą. W procesie implementacji popełniono wiele błędów o charakterze fundamentalnym, które można by wykluczyć przy wnikliwszej lekturze poszczególnych dyrektyw podatkowych przez prawodawcę polskiego.

2.

Należy wskazać na pozytywny i negatywny obowiązek implementacji, a także rozróżnić formalne i materialne wymogi implementacyjne dla osiągnięcia prawidłowości implementacji dyrektyw unijnych do prawa krajowego.² Wśród wymogów materialnych za bardzo istotne uważa się dostosowanie terminologiczne środków implementujących, co wynika z obowiązku nałożonego na państwo członkowskie, aby oddać treść dyrektywy w sposób precyzyjny, jasny i klarowny (jednoznaczny). Uważa się, że nieprecyzyjne i niejasno sformułowane przepisy nie mogą gwarantować właściwej implementacji

¹ Wersja skonsolidowana Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (2010/C 83/01 z dnia 30 marca 2010 r., s. 47).

² Kurcz B., Dyrektywy Wspólnoty Europejskiej i ich implementacja do prawa krajowego, wyd. Zakamycze, Kraków 2004, s. 177-188.

dyrektyw, a kluczowe jest osiągnięcie zgodności zakresu podmiotowego i przedmiotowego przepisów implementujących z implementowaną dyrektywą unijną.³

W kontekście prawodawstwa unijnego należało dojść do wniosku, że zasady: wielojęzykowości, pomocniczości i proporcjonalności oraz harmonizacji stosowane przez prawodawcę unijnego wydatnie wpływają na stosowaną w prawie unijnym terminologię i formułowane definicje legalne. Po pierwsze, zasada wielojęzykowości skutkuje obecnością w unijnym akcie prawnym nietypowej nierzadko dla prawodawcy krajowego terminologii – wynikającej zarówno z konieczności posługiwania się przez prawodawcę unijnego pojęciami neutralnymi wobec krajowych systemów prawnych państw członkowskich i z używania pojęć żargonowych, przy pomocy których toczyła się dyskusja nad danym aktem w gronie ekspertów z poszczególnych państw członkowskich. Ponadto sama technika opracowywania wielojęzykowego tekstu unijnego aktu prawnego najpierw w języku roboczym, a następnie przekładanie tekstu źródłowego na poszczególne języki autentyczne generuje określone problemy językowe i leksykalne, związane między innymi z zagadnieniem posługiwania się *false friends*⁴ oraz trudnością tworzenia pojęć dokładnie odzwierciedlających pojęcia prawne użyte w języku źródłowym, a także problematyką dokonywania tzw. tłumaczeń wewnątrzjęzykowych⁵ przez poszczególne państwa członkowskie. Po drugie, należy skonstatować, że zasady pomocniczości i proporcjonalności wraz z zasadą harmonizacji determinują zakres pojęć definiowanych na poziomie unijnym z uwagi na fakt, że w myśl tych zasad przedmiotem regulacji unijnych powinny być tylko takie zagadnienia, które wymagają zbliżenia prawodawstw państw unijnych dla osiągnięcia celów integracyjnych. W efekcie wiele obszarów uregulowanych w prawodawstwie krajowym nie jest przedmiotem prawodawstwa unijnego, a z kolei pewne gałęzie prawa (na przykład prawo podatkowe w zakresie podatków bezpośrednich) są uregulowane na poziomie unijnym jedynie wyrywkowo.

Innym zagadnieniem związanym z zasadami pomocniczości i proporcjonalności wymagającym uwzględnienia dla oceny prawidłowości procesów implementujących prawo unijne w Polsce jest to, że niektóre instytucje prawne, a zatem i pojęcia prawne użyte do ich opisanie mogą pozostawać zróżnicowane w państwach członkowskich przy

³ *Ibidem*, s. 128-129.

⁴ Identyczne pierwotnie instytucje prawne mogą przejść odmienną ewolucję w różnych systemach prawnych pod wpływem odmiennych kultur prawnych i wówczas powierzchownie identyczne koncepcje prawne w dwóch różnych państwach członkowskich z punktu widzenia prawników-lingwistów będą stanowić tzw. fałszywych przyjaciół (ang. *false friends*, fr. *faux amis*). Takie terminy nie mają tego samego znaczenia albo nie są dokładnym odpowiednikiem w całym zakresie znaczenia.

⁵ Tłumaczenie wewnątrzjęzykowe (ang. *intralinguistic translation*) polega na zmianie terminologii zastosowanej w dyrektywie w wersji opublikowanej w danym języku na terminologię bliższą koncepcjom krajowym.

jednoczesnym osiągnięciu założonego celu harmonizacji. W innych z kolei przypadkach dane instytucje prawne (a więc i pojęcia prawne je wyrażające) muszą zostać ujednolicone dla osiągnięcia celu integracyjnego. Wobec tego przyjęcie unijnych definicji poszczególnych pojęć może się okazać kluczowe dla skuteczności przyjętego na poziomie unijnym rozwiązania, co wiąże się zawsze z osiągnięciem bądź nieosiągnięciem założonego przez UE celu. W konsekwencji – w zgodzie z zasadami pomocniczości i proporcjonalności – istnieją w prawodawstwie unijnym definicje legalne, które w świetle preambuł danych unijnych aktów prawnych podlegają obowiązkowej implementacji do prawa krajowego wszystkich państw członkowskich, a swoboda państw członkowskich jest w tym zakresie całkowicie ograniczona.

Prawodawca polski powinien także uwzględnić specyfikę pracy nad aktem prawnym na poziomie unijnym, w związku z którą należało dojść do wniosku, że akt prawny w języku źródłowym powinien się charakteryzować najbardziej starannie dobraną siatką pojęciową. Szczególnie z uwagi na fakt, że w praktyce prawodawca unijny popełnia czasem liczne błędy w tłumaczeniu i doprowadza do innych nieścisłości terminologicznych, zalecane byłoby dla prawodawcy krajowego porównanie w każdym przypadku dyrektywy unijnej w danym języku autentycznym z wersją w języku źródłowym, skoro tej ostatniej poświęcono najwięcej uwagi w trakcie prac projektowych. W efekcie procesy implementacji prawa unijnego do prawodawstwa krajowego powinny uwzględniać zapoznanie się nie tylko z unijnym aktem prawnym w języku polskim, ale także co najmniej – w języku źródłowym, to jest najczęściej w języku angielskim. Takie porównanie powinno przyczynić się do lepszego zrozumienia pojęć i koncepcji wprowadzanych przez prawodawcę unijnego danym aktem prawnym. Przy okazji należy postulować zwiększenie aktywności Polski już na etapie tworzenia prawa unijnego, będącego następnie przedmiotem implementacji do polskiego systemu prawa. Na tym etapie mogłyby być już antycypowane ewentualne problemy terminologiczne i koncepcyjne związane ze specyfiką polskiego systemu prawa w danej dziedzinie.

Wszystkie te charakterystyki modelu tworzenia prawa na poziomie unijnym powinny być brane pod uwagę przez prawodawcę krajowego przy stosowaniu określonego modelu implementacji prawa unijnego do porządku krajowego od strony terminologicznej. Okazuje się bowiem, że bezrefleksyjnie przyjmowana dotychczas przez prawodawcę polskiego pełna swoboda, wywodzona z art. 288 TFUE, w zakresie implementacji do systemu prawa krajowego koncepcji unijnych zawartych głównie w dyrektywach, jest niejednokrotnie pozorna i wymaga każdorazowo wnikliwej analizy co do jej zakresu.

3.

Nieprawidłowość automatycznego założenia o pełnej swobodzie doboru środków (terminów) przy implementacji każdej dyrektywy unijnej na podstawie art. 288 TFUE znajduje potwierdzenie także na gruncie szczegółowej analizy poszczególnych unijnych dyrektyw podatkowych. Wynika z tej analizy przede wszystkim, że należy wyróżnić dwie grupy pojęć: pojęcia zdefiniowane i pojęcie niezdefiniowane, przy czym zasadniczo swoboda prawodawcy krajowego w stosunku do pierwszej grupy pojęć jest wydatnie ograniczona.

Następnie należało dojść do wniosku, że wobec zasad pomocniczości i proporcjonalności ograniczających zakres regulacji unijnej, prawodawca unijny stosuje różne taktyki tworzenia poszczególnych dyrektyw. W kontekście odmiennych taktyk prawodawcy unijnego zaprezentowanych na przykładzie różnych dyrektyw podatkowych można było rozróżnić trzy kategorie pojęć zdefiniowanych, mających swoje źródło w treści preambuł do dyrektyw:

- pojęcia zdefiniowane na podstawie wytycznych preambułowych sformułowanych *explicite* (pojęcia *explicite*);
- pojęcia zdefiniowane na podstawie wytycznych preambułowych sformułowanych *implicite* (pojęcia *implicite*);
- pojęcia zdefiniowane pochodnie i pomocniczo do zagadnień głównych podlegających definiowaniu na podstawie wytycznych preambułowych sformułowanych *explicite* (pochodne pojęcia *explicite*).

Z kolei wśród pojęć niezdefiniowanych należało rozróżnić pojęcia delegowane (i częściowo delegowane), pojęcia transparentne oraz inne pojęcia niezdefiniowane. Pojęcia delegowane to pojęcia niezdefiniowane, w odniesieniu do których prawodawca unijny wprost odwołuje się do ich rozumienia według prawodawstwa krajowego danego państwa członkowskiego. Pojęcia częściowo delegowane to takie pojęcia delegowane, w stosunku do których prawodawca unijny jednocześnie wskazuje prawodawcy krajowemu zakres minimum dla tych pojęć. Pojęcia transparentne to z kolei pojęcia niezdefiniowane pochodzące z języka prawnego (np. następcy prawnego), języka prawniczego (np. podatek u źródła) bądź innego języka specjalistycznego (np. FIFO).

Konkludując rozważania na temat pojęć zdefiniowanych, należało dojść do wniosku, że z reguły będą one wymagały przeniesienia *en bloc* do krajowego systemu prawnego wraz z ich definicją skonstruowaną przez prawodawcę unijnego. Wynika to przede wszystkim ze stosowania przez prawodawcę unijnego zasad pomocniczości i

proporcjonalności przy tworzeniu aktów prawnych, a zatem uwspólniania siatki terminologicznej tylko w stopniu koniecznym do osiągnięcia zakładanych celów integracyjnych. Jeżeli zatem prawodawca unijny decyduje się na wprowadzenie definicji danego terminu, należy uznać ten termin za należący do podstawowej siatki terminologicznej danej dziedziny. Jako taki – przedmiotowy termin musi zostać przeniesiony do prawodawstw krajowych poszczególnych państw członkowskich, aby w oparciu o niego skonstruować krajowe przepisy odzwierciedlające przyjęte przez prawodawcę unijnego rozwiązania i koncepcje zmierzające do utworzenia wspólnego rynku. Należało zwrócić uwagę, że za ujednoliceniem rozumienia unijnych pojęć zdefiniowanych wśród wszystkich państw członkowskich przemawia: (a) często intencja prawodawcy unijnego wyrażona wprost w preambule; (b) posługiwanie się przez prawodawcę unijnego odesłaniami do pojęć zdefiniowanych w innych dyrektywach, co wskazuje na stosowanie dyrektywy konsekwencji terminologicznej⁶ przez prawodawcę unijnego wobec unijnych pojęć zdefiniowanych; (c) używanie terminologii zdefiniowanej w dyrektywach w późniejszych powszechnie obowiązujących rozporządzeniach unijnych; (d) często kontekst danej regulacji, z którego wynika konieczność ujednolicenia kluczowego terminu dla potrzeb osiągnięcia założonego w preambule celu.

Trudnością dla prawodawcy krajowego przy przenoszeniu zdefiniowanej terminologii unijnej do prawodawstwa krajowego jest prawidłowe odczytanie definicji, które często pozornie mają charakter definicji równościowych, a przy wnikliwszej analizie okazują się być definicjami aksjomatycznymi.⁷ Dopiero kompletne odczytanie tego typu definicji powinno zapewnić prawidłowość implementacji danych pojęć i koncepcji do systemu prawa krajowego.

Z kolei w stosunku do pojęć niezdefiniowanych należało skonkludować, że zasadniczo zakres swobody prawodawcy krajowego co do doboru pojęcia z krajowej siatki terminologicznej i co do wprowadzenia definicji danego pojęcia ograniczony jest tylko koniecznością zapewnienia realizacji określonych przez prawodawcę unijnego celów. Niemniej w przypadku niezdefiniowanych pojęć delegowanych i częściowo delegowanych swoboda prawodawcy krajowego pozostawiona jest wyraźnie tylko co do wprowadzenia definicji danego pojęcia, a samo *definiendum* powinno zostać przeniesione do systemu prawa krajowego za prawodawcą unijnym. Z analizy wynika, że nie ma wyraźnych

⁶ W myśl dyrektywy konsekwencji terminologicznej prawodawca, kierując się zasadą jednolitości systemu prawnego, winien jednakowym terminom nadawać jednakowe znaczenie w całym porządku prawnym.

⁷ Według typologii odnoszącej się do sposobu konstruowania definicji rozróżnia się definicje legalne równościowe (złożone z trzech wyodrębnionych części: *definiendum*, zwrotu łączącego i *definiensa*) oraz definicje aksjomatyczne (rozmyte w wielu przepisach definicje przez postulaty).

powodów dla uznania jakoby pojęcia niezdefiniowane mogły stanowić szczególne (autonomiczne) pojęcia prawa unijnego, skoro prawodawca unijny nie zdecydował się na ich zdefiniowanie. Niemniej w przypadku niektórych pojęć niezdefiniowanych można spodziewać się ingerencji w zakres takich pojęć przez Trybunał Sprawiedliwości UE. Jednym z powodów ku temu jest oryginalność i nieobecność użytych przez prawodawcę unijnego niezdefiniowanych pojęć w dotychczasowych krajowych systemach prawnych poszczególnych państw członkowskich, a więc trudność w odnalezieniu odpowiednika pojęcia niezdefiniowanego na poziomie unijnym w krajowym systemie prawnym.

Dodatkowo należało skonkludować, że definicja danego pojęcia w jednej dyrektywie unijnej nie obowiązuje automatycznie w stosunku do równobrzmiącego pojęcia użytego przez prawodawcę unijnego w innej dyrektywie.

W świetle powyższego należało skonstatować, że w praktyce prawodawca unijny stosuje pewne niepisane zasady terminologiczne, których prawodawca krajowy powinien być świadom dla osiągnięcia prawidłowej implementacji prawa unijnego do krajowego porządku prawnego. Mianowicie prawodawca krajowy powinien przede wszystkim odróżniać pojęcia zdefiniowane i pojęcia niezdefiniowane przez prawodawcę unijnego w celu prawidłowego określenia zakresu swobody pozostawionej prawodawcy krajowemu przy transpozycji prawa unijnego do systemu prawa krajowego. Następnie prawodawca krajowy powinien wypracować metodę implementacji unijnej siatki pojęciowej w zależności od różnorodnych kategorii pojęć stosowanych przez prawodawcę unijnego pośród pojęć zdefiniowanych i niezdefiniowanych. Przykładowo w przypadku pojęć transparentnych zadaniem prawodawcy jest odnalezienie w krajowej siatce pojęciowej odpowiedniego pojęcia prawnego, podczas gdy w przypadku pojęć *explicite* prawodawca krajowy powinien posłużyć się z reguły terminem spoza dotychczasowej siatki pojęciowej, aby zaznaczyć odrębność i kompletność przeniesionej do prawodawstwa krajowego koncepcji unijnej właściwej wszystkim państwom członkowskim.

4.

Z kolei z przeprowadzonego przeglądu orzecznictwa TSUE wynika, że każde pojęcie niezdefiniowane przez prawodawcę unijnego poza pojęciami delegowanymi i pojęciami transparentnymi może potencjalnie podlegać prawotwórczej wykładni Trybunału Sprawiedliwości UE. Ponadto z orzecznictwa TSUE, a także z dotychczasowej praktyki państw członkowskich, wynika, że wskazane przez TSUE rozumienie pojęć użytych w przepisach unijnych powinno być brane pod uwagę przez prawodawcę krajowego w celu zapewnienia prawidłowej implementacji niejednokrotnie

nieprecyzyjnych i fragmentarycznych regulacji unijnych. W tym kontekście TSUE dokonuje niejako uzupełnienia porządku prawa unijnego.

Z punktu widzenia procesów tworzenia prawa zasadnicza trudność w uwzględnieniu orzecznictwa TSUE przez prawodawcę krajowego wynika z faktu, że prawodawca krajowy musi zmierzyć się z implementacją danego aktu prawa unijnego zanim Trybunał wypowie się w pierwszych sprawach na gruncie tego aktu prawnego. Zatem w model tworzenia prawa krajowego implementującego prawo unijne powinien być wbudowany mechanizm korekty prawa krajowego wobec następczych wyroków TSUE o charakterze prawotwórczym.

Ponadto wykładnia Trybunału prowadzi częstokroć do wyników sprzecznych z treścią wykładanych regulacji, co prowadzi do pytania o wagę dla TSUE zasady pewności prawa. W świetle przeprowadzonej analizy należy dojść do wniosku, że zasada pewności prawa znajduje pełne uznanie TSUE przy wykładni pojęć zdefiniowanych, a zasadniczo ustępuje ona zasadzie skuteczności (*effet utile*) i zasadzie jednolitej wykładni prawa unijnego przy pojęciach niezdefiniowanych. Z przeprowadzonej analizy orzecznictwa TSUE wynika, że prawodawca krajowy powinien wziąć pod uwagę następujące wytyczne terminologiczne:

- pojęcia zdefiniowane powinny podlegać przeniesieniu do prawa krajowego wraz z ich definicjami stworzonymi na poziomie unijnym;
- pojęcia delegowane jako pojęcia niepodlegające autonomicznej wykładni pozostawione są do swobodnego zdefiniowania prawodawcy krajowemu z zastrzeżeniem uwzględnienia zasady skuteczności;
- ze względu na wielojęzyczność prawa unijnego, nie można jednej wersji językowej nadać prymatu ponad inne wersje językowe;
- definicja pojęcia w jednej dyrektywie nie może automatycznie być rozumiana jako definicja tożsamego pojęcia niezdefiniowanego w innej dyrektywie;
- w myśl zasady jednolitej wykładni wszystkich pojęć niezdefiniowanych innych niż delegowane i transparentne, należy spodziewać się prawotwórczej wykładni TSUE w stosunku do tego rodzaju pojęć.

Mając na uwadze powyższe, w celu dokonania prawidłowej transpozycji aktu prawa unijnego do krajowego porządku prawnego prawodawca krajowy powinien dokonać gruntownej wykładni implementowanego aktu prawnego, aby zlokalizować przepisy, gdzie została użyta w sposób niezdefiniowany terminologia mogąca podlegać konstruktywnej wykładni TSUE. W konsekwencji prawodawca krajowy powinien podjąć

decyzję, na ile elastycznych wyrażen należy użyć w prawie krajowym implementującym dane rozwiązania unijne dla umożliwienia zastosowania wykładni pronunijnej w przyszłości i zapewnienia zgodności regulacji krajowej z kontekstem i celem regulacji unijnej.

Należy uwzględnić, że Trybunał dokonuje wykładni autonomicznej pojęć niezdefiniowanych w oparciu o cele i kontekst danej regulacji. Te cele i kontekst powinien uwzględnić przy implementacji także prawodawca krajowy. Niemniej prawodawca krajowy będzie dążył do użycia konstrukcji prawnych obecnych w danym systemie prawa krajowego, podczas gdy wykładnia Trybunału będzie zmierzać do nadania autonomicznej treści pojęciom niezdefiniowanym. Kluczowe dla osiągnięcia poprawności modelu tworzenia prawa krajowego implementującego prawo unijne okazuje się wypracowanie metody rozróżniania autonomicznych pojęć prawa unijnego od innych pojęć niezdefiniowanych. Na tym gruncie należało dojść do wniosku, że TSUE określa jako autonomiczne pojęcia prawa unijnego zarówno pojęcia, w stosunku do których dokonuje prawotwórczego definiowania, jak i pojęcia, co do których dokonuje wyłącznie autonomicznej wykładni bez wprowadzania wiążącej dla prawodawcy krajowego definicji danego pojęcia. W efekcie tylko w stosunku do pierwszej grupy autonomicznych pojęć prawa unijnego prawodawca krajowy jest ograniczony we wprowadzaniu odrębnej definicji krajowej.

Ponadto ze względu na zasadę jednolitej wykładni prawodawca krajowy nie może poprzestać na wnikliwej analizie danego aktu prawnego wyłącznie w swoim języku autentycznym. Wystarczającym powinno być, jeśli prawodawca krajowy w każdym przypadku przed rozpoczęciem procesu implementacji przeprowadzi gruntowną analizę właściwej dla danego państwa członkowskiego wersji językowej wraz z wersją w języku źródłowym. Natomiast w przypadkach wątpliwych prawodawca krajowy powinien sięgać także po inne wersje językowe implementowanego aktu prawnego, aby upewnić się, czy termin odpowiedni na gruncie dyrektywy w danej wersji językowej pozostanie odpowiedni wobec wyników analizy innych wersji językowych.

Dodatkowo, dając prawodawcy krajowemu pewne ogólne wytyczne co do pożądanych zasad techniki prawodawczej wobec implementacji prawa unijnego, TSUE zauważył, że istnieją różnego typu dyrektywy, które wymagają różnego rodzaju działań implementacyjnych. Ponadto w ocenie TSUE implementacja dyrektywy do prawa krajowego nie wymaga koniecznie, aby postanowienia dyrektywy były reprodukowane „słowo w słowo” w konkretnym krajowym akcie prawnym. Wystarczający może tu być

ogólny kontekst prawny, jeżeli zapewnia on zastosowanie dyrektywy w pełni, w sposób jasny i precyzyjny. Trybunał zwracał także uwagę, że prawodawca krajowy nie jest bezwzględnie zobowiązany do powtarzania terminologii za dyrektywą, ani do przestrzegania jej struktury, a nawet w niektórych (uwarunkowanych) przypadkach do przenoszenia unijnych pojęć zdefiniowanych do prawa krajowego. Jednocześnie jednak prawodawca krajowy powinien odtworzyć koncepcję prawodawcy unijnego nawet jeśli instytucje, przy pomocy których taka koncepcja została opisana, były dotychczas nieznane krajowemu systemowi prawnemu. Możliwe są zatem przypadki, gdy mimo braku precyzyjnej regulacji na poziomie unijnym, Trybunał Sprawiedliwości UE wskaże, że prawodawca krajowy powinien był termin doprecyzować (zdefiniować).

5.

Następnie porównując zasady terminologiczne przyjęte w polskim porządku prawnym (ZTP)⁸ z zasadami techniki prawodawczej przyjętymi na poziomie unijnym, należało dojść do wniosku, że zasadniczo są one spójne. Przede wszystkim prawodawca unijny kieruje się podobnie jak prawodawca polski postulatami adekwatności, komunikatywności i zwięzłości przy tworzeniu prawa⁹. Niewątpliwie także dyrektywy jednoznaczności¹⁰ i konsekwencji terminologicznej są mu znane i zasadniczo uwzględniane na poziomie unijnym.

Do zasad terminologicznych charakterystycznych dla prawa unijnego w odróżnieniu od prawa krajowego należy postulat formułowania aktów prawnych przy użyciu terminów oraz struktur zdaniowych uwzględniających wielojęzyczny charakter prawodawstwa unijnego, przy czym terminologia charakterystyczna dla któregośkolwiek z krajowych systemów prawnych powinna być ostrożnie stosowana, a wręcz wykluczona i zastąpiona nowym terminem. Ponadto podkreśla się, że terminologia powinna być dostosowana na poziomie unijnym do charakteru aktu prawnego w zależności od tego, czy mamy do czynienia z powszechnie obowiązującym i stosowanym rozporządzeniem, czy wymagającą transpozycji dyrektywą. Należało także zauważyć, że reguły dotyczące definiowania pojęć prawnych przez prawodawcę unijnego są mniej precyzyjne niż w przypadku zasad stosowanych w tym zakresie przez polskiego prawodawcę. Niemniej

⁸ Załącznik – Zasady techniki prawodawczej – do rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie „Zasad techniki prawodawczej” (Dz.U. Nr 100, poz. 908).

⁹ W myśl polskiej doktryny zasady te stanowią kanon techniki prawodawczej i odzwierciedlają trudność posługiwania się językiem dla tworzenia aktów prawnych, związaną z koniecznością balansowania pomiędzy użyciem języka wyspecjalizowanego dla osiągnięcia większej precyzji [adekwatności], a użyciem języka powszechnego (naturalnego) – dla zachowania większej zrozumiałości komunikowanych norm prawnych [komunikatywności]. W myśl uzupełniającej zasady zwięzłości – przepisy ustawy redaguje się zwięźle i syntetycznie, unikając nadmiernej szczegółowości.

¹⁰ Dyrektywa jednoznaczności terminologicznej oznacza, że danemu terminowi powinno zostać nadane jedno znaczenie w obrębie całego aktu.

można ogólnie skonstatować, że zarówno w myśl polskich, jak i unijnych zasad techniki prawodawczej, definicje należy wprowadzać w przypadku konieczności ograniczenia wieloznaczności i nieostrości pojęć, a w przypadku pojęć specjalistycznych prawodawca unijny w odróżnieniu od polskiego nie zakłada konieczności definiowania. W odróżnieniu od prawodawcy polskiego na poziomie unijnym większy nacisk położony jest na użycie prostego języka i pojęć powszechnych, wykluczając raczej możliwość wprowadzenia w drodze definicji legalnej neosemantyzmów, a więc pojęć powszechnie używanych, ale użytych w nowym znaczeniu.

Należy zatem skonstatować, że nie ma sprzeczności pomiędzy zasadami ogólnymi stosowanymi w kontekście zagadnień terminologicznych przez prawodawcę polskiego z zasadami terminologicznymi stosowanymi na poziomie unijnym. Istnieje natomiast konieczność uwzględnienia przez prawodawcę krajowego specyfiki prawa wielojęzycznego oraz ograniczeń wbudowanych w proces harmonizacji prawa państw członkowskich w myśl zasad pomocniczości i proporcjonalności.

Szukając przyczyn błędów przy implementacji popełnianych przez prawodawcę polskiego na gruncie terminologicznym, zwraca uwagę brak wnikliwej i kompletnej analizy od strony terminologicznej unijnego aktu prawnego będącego przedmiotem implementacji. Przeanalizowane liczne projekty ustaw implementujących prawo unijne tylko wrywkowo i informacyjnie wskazują, jakie pojęcia zostały użyte i jak zostały zdefiniowane, pozostawiając bez odpowiedzi pytania, dlaczego w ten sposób siatka terminologiczna została dobrana oraz dlaczego w taki czy inny sposób poszczególne pojęcia zostały zdefiniowane. Brak jest też analizy siatki pojęciowej implementowanego aktu unijnego pod kątem rozróżnienia pojęć zdefiniowanych i niezdefiniowanych, nie wspominając o rozróżnieniu bardziej szczegółowych kategorii pojęć przynależących do tych dwóch grup pojęć. Nie można też dostrzec analizy dokonywanej przez prawodawcę polskiego pod kątem obecności autonomicznych pojęć prawa unijnego.

W zakresie implementacji przepisów dotyczących podatków pośrednich podkreślenia wymaga niekonsekwentny system odesłań do definicji pojęć znajdujących się w bezpośrednio skutecznych rozporządzeniach unijnych, a także zaskakująco częste odchodzenie od zdefiniowanej na poziomie unijnym terminologii. Z kolei w zakresie podatków bezpośrednich należy przede wszystkim podkreślić błędy prawodawcy polskiego związane z brakiem definicji dla pojęć specjalistycznych oraz z przyjętą taktyką implementacyjną, polegającą na „doklejaniu” przepisów implementujących prawo unijne do dotychczasowych przepisów bez wprowadzania choćby odrębnych rozdziałów.

Efektem takiej taktyki jest brak precyzji wprowadzanych regulacji, a także niekontrolowany wpływ terminologii pochodzącej z jednej dyrektywy podatkowej na regulacje związane z implementacją innej dyrektywy, dokonywanej w tej samej ustawie o podatku dochodowym.

Dokładna analiza regulacji unijnych w zakresie prawa podatkowego powinna pozwolić prawodawcy polskiemu zidentyfikować różne kategorie pojęć, jakimi w danym unijnym akcie prawnym posługuje się prawodawca unijny.¹¹ Tego rodzaju analiza powinna pozwolić prawodawcy krajowemu na zidentyfikowanie przyjętej w danym akcie filozofii terminologicznej i zrozumienie granic postawionych prawodawcy unijnemu przez zasady pomocniczości i proporcjonalności przyświecające procesom tworzenia prawa na poziomie unijnym. W dalszej kolejności wnikliwa analiza powinna umożliwić prawidłowe i kompletne rozpoznanie celów przyświecających prawodawcy unijnemu, a także – od strony terminologicznej – powinna pozwolić zidentyfikować wszelkie pojęcia zdefiniowane podlegające obligatoryjnej implementacji do prawa krajowego. Taka analiza powinna też doprowadzić do wskazania nieścisłości, błędów i niejednoznaczności terminologicznych popełnionych przez samego prawodawcę unijnego, aby uniknąć ich wpływu na poprawność implementacji do prawa krajowego.

Gruntowna analiza danego unijnego aktu prawnego powinna także umożliwić zidentyfikowanie pojęć prawnych, w stosunku do których Trybunał Sprawiedliwości może w przyszłości zastosować koncepcję autonomiczności pojęć prawa unijnego. Tę część analizy należy uznać za najtrudniejszą, gdyż musi być ona dokonana przez prawodawcę krajowego zanim Trybunał w jakikolwiek sposób wypowie się na gruncie danego unijnego aktu prawnego co do kierunków jego wykładni w myśl celów integracyjnych prawodawstwa unijnego.

Ponadto należy postulować w stosunku do podatków pośrednich wydawanie przez ośrodki rządowy publicznie dostępnych przewodników i wytycznych dla podatników, aby umożliwić przeciętnemu podatnikowi prawidłowe odczytanie swojej sytuacji podatkowoprawnej skomplikowanej dodatkowo bezpośrednio skutecznymi rozporządzeniami unijnymi. Z kolei w odniesieniu do podatków bezpośrednich, prawodawcy polskiemu należy zdecydowanie rekomendować implementowanie poszczególnych dyrektyw podatkowych co najmniej do odrębnych rozdziałów, co umożliwiłoby lepsze skontrolowanie zakresu poszczególnych definicji legalnych oraz uwzględnienie specyfiki i odrębności materii regulowanej poszczególnymi dyrektywami

¹¹ Taką dokładną analizę przedstawiła doktorantka w rozdziale drugim referowanej pracy.

podatkowymi. Ponadto procesy implementacji prawa unijnego dodatkowo pogłębiają dość powszechny w polskim prawie podatkowym problem naruszania dyrektywy konsekwencji terminologicznej, a jednocześnie generują sytuacje naruszenia dotychczas dość starannie przestrzeganej dyrektywy jednoznaczności terminologicznej. Zwrócenia jednocześnie uwagi wymaga fakt, że ustawy podatkowe w obecnym kształcie uniemożliwiają prawodawcy polskiemu poprawną implementację prawa unijnego ze względu na ich historyczny układ.

6.

W ujęciu ogólnym, z uwagi na różnice w podejściu legalistycznym prawodawcy polskiego i podejściu celowościowym prawodawcy unijnego, należy postulować odejście prawodawcy polskiego od przenoszenia przepisów prawnych zapisanych w prawie unijnym i przejście na poziom transpozycji norm prawnych. Ponadto, mając na uwadze pozytywistyczną kulturę prawną w Polsce i dążenie prawodawcy polskiego do wysokiej precyzji regulacji prawnej, a także biorąc pod uwagę zasadę pewności prawa, która stanowi fundament prawa podatkowego, prawodawca polski powinien dążyć do precyzyjnego zapisania w polskim prawie podatkowym rozwiązań niejednokrotnie nieprecyzyjnie nakreślonych przez prawodawcę unijnego w poszczególnych dyrektywach podatkowych. W oparciu o dokładną i wnikliwą analizę unijnego aktu prawnego, polski prawodawca powinien być w stanie zapisać cele i rozwiązania prawodawcy unijnego zawarte w dyrektywach w sposób precyzyjny, zgodny z krajowym sposobem regulacji.

W świetle przeprowadzonej analizy z pewnością należało dojść do wniosku, że zadanie transponowania dyrektyw unijnych do prawodawstwa krajowego należy do zadań złożonych. Na przykładzie dyrektyw podatkowych widoczne jest duże zróżnicowanie sposobu i zakresu regulacji danego obszaru przez prawodawcę unijnego, a od strony terminologicznej – zróżnicowanie kategorii użytych pojęć i sposobu ich definiowania. Wszystkie te czynniki wpływają na ograniczenie pozornie pełnej swobody prawodawcy krajowego co do doboru formy i środków dla osiągnięcia założonych w danej dyrektywie unijnej celów. Jednocześnie jednak z przeprowadzonej analizy wynika, że prawodawca polski nie wypracował dotychczas spójnego modelu implementacji prawa unijnego pod kątem terminologicznym, a wręcz zagadnieniom terminologicznym nie poświęca z reguły należytej uwagi.

Liczne postulaty przedstawione w referowanej pracy na rzecz polepszenia podejścia prawodawcy polskiego do zagadnień terminologicznych przy implementacji prawa unijnego powinny istotnie poprawić prawidłowość takiej implementacji. Należy

jednocześnie jednak dostrzec, że odejście od powyższych postulatów nie wiąże się automatycznie z nieprawidłowością implementacji prawa unijnego do polskiego porządku prawnego. Może się tak zdarzyć, że przykładowo mimo braku przeniesienia pojęcia zdefiniowanego, prawo krajowe wypełni cele postawione przez prawodawcę unijnego. Na przykład preambuła Dyrektywy VAT¹² wskazuje na konieczność harmonizacji pojęć „zdarzenia powodującego powstanie obowiązku podatkowego” i „wymagalności VAT”, które zdefiniowano w art. 62 Dyrektywy VAT, nie pozostawiając żadnej swobody w tym zakresie państwom członkowskim. Brak jednak implementacji *en bloc* tych preambułowych pojęć zdefiniowanych do polskiej ustawy VAT¹³ nie spowodował dotychczas żadnych problemów na gruncie skuteczności prawa krajowego. Wyjątki tego rodzaju nie wykluczają jednakże opisanych w pracy wytycznych terminologicznych, które prawodawca polski powinien brać pod uwagę, a najwyraźniej dotychczas nie uwzględniał.

Analiza od strony terminologicznej procesów implementacji prawa unijnego do polskiego systemu prawa uwypukla ogólne problemy i nieskuteczność procesu legislacyjnego funkcjonującego w Polsce. Z przeprowadzonej w tym zakresie analizy wynika po pierwsze, że nie można wskazać w polskim porządku prawnym żadnego aktu normatywnego, który odnosiłby się wprost i kompleksowo do problematyki tworzenia prawa w związku z koniecznością implementacji prawa unijnego do polskiego systemu prawa. Regulacje w omawianym zakresie są mocno rozproszone, a żadne z nich nie traktują o metodzie posługiwania się siatką pojęciową, ani o zasadach transpozycji unijnych definicji legalnych do polskiego porządku prawnego. Ponadto z zestawienia aktów prawnych opisujących proces legislacyjny w Polsce należy wysnuć wniosek, że to na ośrodku rządowym spoczywa główny ciężar zapewnienia zgodności tworzonego prawa z prawem unijnym, przy czym organem wyjaśniającym i będącym adresatem wątpliwości organów prawodawczych związanych z prawem unijnym jest Minister Spraw Zagranicznych¹⁴. Jest on głównym organem koordynującym wszelkie działania transponujące prawo unijne, jednakże nie jest on odpowiedzialny za jakość tworzonego prawa, która pozostawiona jest w gestii poszczególnych ministerstw. W tym świetle zwraca uwagę brak koordynacji merytorycznej prac resortowych nad projektowaniem prawa implementującego prawo unijne do polskiego systemu prawa.

¹² Dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U.UE L z dnia 11 grudnia 2006 r. nr 347 s.1 ze zm.).

¹³ Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (t.j. Dz.U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054 ze zm.).

¹⁴ Por. art. 13 ustawy z dnia 4 września 1997 r. o działach administracji rządowej, t.j. z dnia 18 listopada 2011 r., Dz.U. Nr 234, poz. 1385 z późn. zm. oraz rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów z dnia 18 listopada 2011 r. w sprawie szczegółowego zakresu działania Ministra Spraw Zagranicznych (Dz.U. Nr 248, poz. 1492) wydane na podstawie art. 33 ust. 1 i 1a ustawy z dnia 8 sierpnia 1996 r. o Radzie Ministrów.

Skupiając się na zagadnieniach odpowiedzialności za poprawność i spójność użytej przy implementacji terminologii, należy dojść do wniosku, że to Rada Legislacyjna oraz też w ograniczonym zakresie Rządowe Centrum Legislacji są instytucjami odpowiedzialnymi za spójność polskiego systemu prawa i powinny wypracować pewne wnioski i zasady na potrzeby zapewnienia tej spójności także w odniesieniu do zagadnień posługiwania się terminologią i definicjami legalnymi w ramach procesu implementacji prawa unijnego do polskiego porządku prawnego. Niemniej instytucje te dotychczas nie podjęły się formalnego sformułowania takich wytycznych, wniosków czy opinii w tym zakresie. Nie można też odnaleźć żadnych zintegrowanych działań w tym zakresie ze strony Ministra Spraw Zagranicznych odpowiedzialnego za zgodność polskiego systemu prawa z prawem Unii Europejskiej.

Nie można ponadto przeoczyć faktu, że nawet gdyby Rada Legislacyjna i Rządowe Centrum Legislacji podjęły się trudu sformułowania zasad terminologicznych związanych z implementacją prawa unijnego, to takie zasady nie wiązałyby formalnie innych aktorów procesu legislacyjnego w Polsce. Wszakże zarówno Rada Legislacyjna, jak i Rządowe Centrum Legislacji stanowią organy opiniotwórcze ośrodka rządowego. Wobec tego, mając na uwadze wiodącą rolę ośrodka rządowego w zakresie projektowania aktów implementujących prawo unijne, należałoby przemyśleć kompetencje Sejmu i Senatu co do ingerencji w treść tego rodzaju projektów oraz ich rolę we współtworzeniu tych projektów. Niemniej poprawa skuteczności ogólnych procesów legislacyjnych w Polsce pozostawała poza głównym nurtem analizy przeprowadzonej w referowanej pracy.

Trudno na gruncie przeprowadzonej w pracy analizy sformułować postulaty *de lege ferenda*. Wszakże zdiagnozowane problemy można ograniczyć, a wskazane postulaty wypełnić na drodze zmiany praktyki organów zaangażowanych w procesy tworzenia prawa implementującego prawo unijne, skoro nie stwierdzono zasadniczej sprzeczności pomiędzy polskimi zasadami techniki prawodawczej a takimi zasadami stosowanymi przez prawodawcę unijnego w zakresie zagadnień terminologicznych. Niemniej postulaty te powinny zostać spisane przynajmniej w akcie pozanormatywnym obowiązującym w ramach ośrodka rządowego, mając na uwadze, że to poszczególne ministerstwa przygotowują w praktyce wszystkie bądź prawie wszystkie akty prawa implementującego prawo unijne do polskiego systemu prawa. Na gruncie obecnie funkcjonującego procesu legislacyjnego należy wskazać, że właściwym organem do wydania takich wytycznych terminologicznych na potrzeby implementacji prawa unijnego do polskiego porządku prawa jest Rada Legislacyjna (we współpracy z Rządowym Centrum Legislacji).